STEUERSTRAFRECHT

Zuschätzung bei Doppelverkürzungen im gastronomischen Bereich

von Rechtsassessor Dr. Matthias H. Gehm, Limburgerhof und Speyer

Das FG Hamburg hatte bereits unlängst zur Schätzung im gastronomischen Bereich bei Schwarzeinkäufen zum Generieren von Schwarzverkäufen – sog. Doppelverkürzungen – Stellung bezogen (FG Hamburg 13.8.18, 2 V 216/17, BBP 19, 33 mit Anmerk. Gehm). Nunmehr hat sich der BGH in zwei weitgehend inhaltsgleichen Entscheidungen für den steuerstrafrechtlichen Bereich zu diesem Thema positioniert (BGH 24.7.19, 1 StR 44/19 und 1 StR 59 /19).

1. Ausgangsfälle

Die Angeklagten betrieben seit dem Jahr 09 jeweils einen Dönerimbiss. Dabei kamen sie seit 09 bzw. 10 mit den Verantwortlichen der Lieferfirma H bzw. der Angeklagte auch mit anderen Zulieferern überein, dass 30 % bzw. mehr als 50 % der gelieferten Dönerspieße bzw. des gelieferten Fleisches nicht in den offiziellen Rechnungen an die Angeklagten ausgewiesen wurde. Diese Schwarzeinkäufe wurden bar bezahlt. Zudem wurden auch die Rechnungen der H teilweise nicht ordnungsgemäß bei den Wareneinkäufen verbucht, beim Angeklagten betraf dies jede zweite Rechnung, wobei auch Waren wie Mehl, Käse und Getränke solchermaßen nicht vollständig erfasst wurden.

In den Veranlagungszeiträumen 09 bis 13 respektive 10 bis 13 gaben die Angeklagten in ihren Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuererklärungen ihre Erlöse aus den verbuchten und nicht verbuchten Wareneinkäufen unvollständig an.

Das Finanzamt ermittelte anhand von Testkäufen im Jahr 14 bzw. 15 die durchschnittlichen Verkaufspreise der Jahre 09 bis 13 respektive 10 bis 13.

2. Schätzung

Anders als im Besteuerungsverfahren gilt im Steuerstrafverfahren der Grundsatz in dubio pro reo. Danach können die Strafverfolgungsorgane zwar auch im Steuerstrafverfahren die Besteuerungsgrundlagen schätzen, jedoch kann ein Schätzungsrahmen regelmäßig nicht wie im Besteuerungsverfahren vollständig ausgeschöpft werden (vgl. Gehm, NZWiSt 12, 408).

Insofern ist es nach Meinung des BGH nicht zulässig, aus Testeinkäufen in späteren Jahren Rückschlüsse auf Verkaufspreise in früheren Jahren zu ziehen, denn hierbei werden zum Nachteil des Steuerpflichtigen mögliche Preissteigerungen etwa aufgrund der jährlichen Inflation vernachlässigt (vgl. auch Webel, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, 3. Aufl. 16, Rn. 281).

Unzulässig ist es zudem, pauschal für die Besteuerungszeiträume von Schwarzeinkäufen auszugehen, wenn diese nicht entsprechend hinreichend belegt sind.

Zulieferer ermöglichen Doppelverkürzungen

Zuschätzung aufgrund Testkäufe

Keine Rückschlüsse auf Vorjahre

Auch dürfen die Schwarzeinkäufe nicht derart doppelt berücksichtigt werden, dass sie den gebuchten Fleischeinkäufen zugerechnet und nochmals bei den Erlösen entsprechend aufgeschlagen werden.

Andererseits sind bei einer Nachkalkulation beim Dönerverkauf die schwarz eingekauften Zutaten bei Bildung des Brutto-Wareneinsatzes pro Döner-Tasche hinreichend zu berücksichtigen. Insofern bezweifelt der BGH für das Jahr 09, dass der Brutto-Wareneinsatz von 0,95 EUR pro Döner-Tasche ein realistischer Wert ist, dieser müsse vielmehr höher anzusetzen sein, sodass sich in der Konsequenz eine geringere Gewinnmarge ergibt.

Des Weiteren sind auch schwarz an die Mitarbeiter gezahlte Löhne als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (BGH 19.7.07, 5 StR 251/07, wistra 97, 470; 4.5.90, 3 StR 72/90, NStZ 90, 496).

3. Hinterziehungsumfang bei Doppelverkürzung

Der BGH bestätigt seine neue Rechtsprechung zum Kompensationsverbot gem. § 370 Abs. 4 S. 3 AO bei Hinterziehung von Umsatzsteuer, wonach die bisher nicht geltend gemachte Vorsteuer bezüglich des Eingangsumsatzes mit der auf den Ausgangsumsatz entfallenden verkürzten Umsatzsteuer verrechnet werden muss, weil insofern zwischen Ein- und Ausgangsumsatz ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (BGH 13.9.18, 1 StR 642/17, NZWiSt 19, 71; hierzu Gehm, UStDD 18/24, 10).

Dabei hebt der BGH aber hervor, dass diese Verrechnung voraussetzt, dass alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG im maßgeblichen Besteuerungszeitraum gegeben sind.

In diesem Zusammenhang ist aber darauf hinzuweisen, dass der EuGH zwar entschieden hat, dass eine Rückwirkung bei Rechnungsberichtigung gegeben ist (EuGH 15.9.16, C-518/14, DStRE 16, 1211), aber nach der Rechtsprechung des BFH dies eine berichtigungsfähige Rechnung voraussetzt (BFH 20.10.16, V R 26/15, DStR 16, 2967; 20.10.16, V R 54/14, BFH/NV 17, 488; BFH 20.10.16, V R 64/14, BFH/NV 17, 490).

Insofern ist die Vorsteuer nicht bei der Berechnung des Hinterziehungsvolumens abzuziehen, wenn gar keine Rechnung vorlag. Denn die nachträgliche Rechnungserstellung entfaltet ja keine Rückwirkung. Natürlich ist erst recht keine solche Verrechnung möglich, wenn, wie dies regelmäßig in der Praxis der Fall ist, der Lieferant seinerseits die Ware um die Vorsteuer verkürzt schwarz geliefert hat.

Somit gelten die Ausführungen des BGH nur in den Fällen, in denen die Angeklagten Rechnungen über Wareneinkäufe nicht verbuchten, nicht aber die Fälle, in denen gar keine Rechnungen vorlagen.

Schwarzlöhne als Betriebsausgabe

Kein Kompensationsverbot bei Umsatz- und Vorsteuer

4. Konkurrenzverhältnis bei Abgabe mehrerer unrichtiger Erklärungen

Der BGH stellt klar, dass allein die Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen verschiedene Steuerarten und Veranlagungszeiträume betreffend in einem Akt, wie etwa durch Versendung per Post in einem Brief, grundsätzlich keine Tateinheit i. S. v. § 52 StGB begründet. Anders verhält sich dies nur hinsichtlich Zuschlagsteuern wie dem Solidaritätszuschlag zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Ansonsten ist von Tatmehrheit nach § 53 StGB auszugehen. Damit bestätigt der BGH seine neue Rechtsprechung zu diesem Problemfeld (BGH 22.1.18, 1 StR 535/17, NZWiSt 19, 28 mit Anmerk. Gehm).

5. Relevanz für die Praxis

Der Nachkalkulation als Form des internen Betriebsvergleichs kommt im Steuerstrafverfahren eine erhebliche Bedeutung zu (Gehm in: Schröder/Muuss, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Nr. 6560). In diesem Zusammenhang spielen auch verdeckt ausgeführte Testkäufe in der Praxis eine große Rolle (vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 22). Hier hat der BGH aber zumindest für das Steuerstrafverfahren klargemacht, dass die Rückschlüsse, die aus solchen Testkäufen für vergangene Besteuerungszeiträume gezogen werden können, sehr beschränkt sind.

Insofern bietet die aktuelle Rechtsprechung des BGH im Bereich der Schätzung eine Argumentationshilfe im Zuge von Betriebsprüfungen bzw. der Strafverteidigung, um sich gegen zu hohe Mehrergebnisse zur Wehr setzen zu können. M. E. kann zur Entkräftung nicht nur die allgemeine inflationsbedingte Preissteigerung herangezogen werden, sondern beispielsweise auch saisonale Schwankungen beim Zutateneinkauf, der an die Kunden weitergegeben wird. D. h., in der Erntezeit werden entsprechende Waren und die daraus gefertigten Speisen regelmäßig wegen des damit verbundenen Überangebots günstiger als außerhalb dieses Zeitraums sein.

Was die Nachkalkulation bei einem Döner-Imbiss anbelangt, so hatte das FG Hamburg einen Ansatz je Döner von 180 g als sehr maßvoll erachtet (FG Hamburg 13.8.18, 2 V 216/17, BBP 19, 33 mit Anmerk. Gehm).

Die geänderte Rechtsprechung zum Kompensationsverbot im Zusammenhang mit Vorsteuer- und Umsatzsteuer kann nach den aktuellen Entscheidungen als hinreichend gefestigt betrachtet werden.

Dies gilt auch im Hinblick auf die neue Rechtsprechung zur Tatmehrheit bei Zusammenabgabe mehrerer Steuererklärungen.

Schließlich ist, und darauf weist der BGH auch in seinen beiden Entscheidungen hin, bei Reduzierung der Schätzung auch die Einziehung des Wertersatzes entsprechend zu korrigieren.

Allein Zusammenabgabe von Steuererklärungen führt nicht zur Tateinheit

BGH stärkt die Möglichkeit, gegen Schätzungen vorzugehen

Argumentationshilfe im Zuge von Betriebsprüfungen